

解 説

IPSASB 概念フレームワーク①

(趣意書、第1章～第6章)

IPSASB ボードメンバー 伊澤 賢司

IPSASB テクニカル・アドバイザー 諸谷 竹生

国際公会計基準審議会（以下、IPSASB）は、2006 年から概念フレームワーク（以下、CFW）の検討を行ってきた。この CFW は、今後 IPSASB が国際公会計基準（以下、IPSAS）や推奨実務ガイドライン（以下、RPG）等の文書を開発・改訂する際に、その基礎となる概念を定めるものであり、既存の基準を直ちに上書きするものではない。また、CFW を有しない国が独自基準を制定・改訂する際にも、その基礎として使用されることが期待される。我が国の政府会計にも今後影響を与えることが想定される。

CFW は、2013 年 1 月に第 1 章から第 4 章の部分が先行して公表され、2014 年 10 月に全体が確定公表された。本稿では、確定版について内容順に解説を行う。

IPSASB 概念フレームワークの全体構成

	見出し	解説頁
序文	趣意書 Preface	2-4
第 1 章	概念フレームワークの役割及び権威 Role and Authority of the Conceptual Framework	5
第 2 章	一般目的財務報告の目的及び利用者 Objective and Users of General Purpose Financial Reporting	6-9
第 3 章	質的特性 Qualitative Characteristics	10-13
第 4 章	報告主体 Reporting Entity	14-16
第 5 章	財務諸表における構成要素 Elements in Financial Statements	17-20
第 6 章	財務諸表における認識 Recognition in Financial Statements	21
第 7 章	財務諸表における資産及び負債の測定 Measurement of assets and liabilities in Financial Statements	次号
第 8 章	一般目的財務報告書における表示 Presentation in General Purpose Financial Statements	次号

趣意書

CFW の冒頭には、趣意書が置かれている。趣意書は、税や社会給付などの非交換取引、議会による予算承認、債務不履行でも政府は継続すること、資産はキャッシュ・フロー生成だけでなくサービス提供が重要な役割であること、法規制の影響、会計と統計との関係といった、公的部門が民間企業と異なる点について概説している。

この文章は、途中まで CFW とは別の文書として開発されていた。2011 年 4 月に、CFW とは別の公開草案「財務報告に対して潜在的な関連を有する公的部門の主要な特徴」¹が公表されている。CFW の検討を進める過程で、IPSASB の CFW が国際会計基準審議会（以下、IASB）の CFW と異なる理由を明瞭に情報公開することになり、この公開草案の内容を短縮し CFW の冒頭に取り込むことが 2013 年 6 月の会議で正式に決定され、2013 年 7 月に「審議会の予備的見解」²として公表された。その後、最終的な修正を経て確定版の CFW に組み込まれている。

1. はじめに (1~4)

CFW は、公的部門の主体が「一般目的財務報告書」（以下、GPFR）の開発及び表示に適用される IPSAS や RPG を開発する際に適用する概念を定めている。公的部門の主体の一義的な目的は、利益の創出よりも、一般の人々にサービスを提供することにある。よって、そうした公的部門の主体の業績は、財務諸表では部分的にしか評価できないため、通常の財務諸表以外の GPFR が提供する情報（=RPG に基づく報告書の情報）が重要となる。

政府の権限は幅広く強力であるが、その法制上の定めは国や地域により大きく異なっている。一般的なガバナンスとして、議会（立法府）が行政機関に説明を求め、責任を負わせる。

2. 非交換取引の数量及び財務上の重要性 (5~7)

公的部門では、非交換取引（相手から得た価値と等価値を引き渡さない取引）が一般的に行われている。例えば税金の徴収や寄付金の受領は非交換取引の代表例である。また、個人が公的部門から得るサービス（年金や生活保護など）の金額は、当該個人が支払う手数料や拠出額とは必ずしも一致しない。それら非交換取引の量や重要性は、取引の認識、測定、表示に影響を及ぼす場合がある。

国や地方自治体の税金は強制的に徴収される。国際機関は、国や地域政府から資金を調達しており、それは強制・非強制いずれの場合もある。強制的な非交換取引を行う公

¹ Key Characteristics of the Public Sector with the Potential Implications for Financial Reporting

² Preliminary Board View “The Preface to the Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting by Public Sector Entities”

的部門の主体は、資源提供者に説明責任を負う。これが、公的部門では意思決定目的だけでなく説明責任目的が重要な理由のひとつである。

財務報告の説明責任に関する目的は、第2章で説明する。

3. 承認された予算の重要性 (8~9)

公的部門の主体の多くは、年次予算を作成する。通常は議会が予算を承認し、承認された予算を外部に公表する。議会で承認される予算は、議会を通じて市民が監視を行う。承認された予算は、課税水準の算定基礎となることが多い。

承認された予算と実績の比較は重要な情報である。当該比較により、公的部門による財政目標の達成度の評価が促進され、説明責任が向上するとともに、次年度以降の予算サイクルに実績を反映することが可能となる。

予算情報に関する利用者のニーズは、第2章で説明する。

4. 公的部門のプログラムの性格及び公的部門の永続性 (10~13)

多くの公的部門の実施するプログラムは長期間にわたり、その実施可能性は将来の税収等に依存する。当該プログラムから生じるコミットメントや将来の課税権は、財務諸表上には資産又は負債として認識されないことが多い。したがって、例えば社会給付（年金制度など）に関する情報は、その他の一般目的財務報告書（「公的主体の長期財政持続可能性に関する報告」など）によって提供されることが必要となる。

また、国家政府は、財政難に直面し債務不履行を起こす場合があるが、それでも通常は存続し続ける。地方政府が財政難に陥った場合は、国家政府が地方政府を財政的に支援することで、引き続き地方政府のサービスが上位主体によって提供され続けることもある。

5. 公的部門における資産及び負債の性格及び目的 (14~17)

公的部門においては、有形固定資産その他の資産を保有する第一の目的は、キャッシュ・フローを創出する能力ではなく、サービス提供能力を有するということである。譲渡の困難性が、その測定に影響する。

美術品、歴史的建造物、国立公園など、保存・維持しなければならない資産がある。また、鉱物資源、漁場、森林、電波帯域などの許認可権限や税収等に関する資産を保有することもある。

社会給付など、サービス提供目的に関連して非交換取引から生じる負債を負うこともある。

6. 公的部門の主体の規制上の役割 (18~19)

公的部門の主体は、消費者の利益を保護するために、民間企業の事業の一部を規制す

ることがある。そのような規制は、市場の不完全性、又は市場の失敗、環境汚染等に対して行われる場合がある。規制の対象は、公的部門の主体自身に及ぶ場合もある。

このような規制が、公的部門の主体に権利及び義務を生じる場合がある。また、それら規制を変える公的部門の主体の能力が、その権利及び義務に影響を及ぼすこともあり得る。

7. 統計報告との関係 (20~24)

多くの政府は、財務に関わる2種類の報告を作成している。政府財政統計（GFS）と一般目的財務諸表（GPFs）である。IPSASに基づく財務諸表とGFSには、共通点が多い。両者の目的は異なる（下表参照）が、会計の基礎部分における差異をなるべく少なくすることで、報告書の質、適時性及び理解可能性の向上を図ることができる。

	IPSAS	政府財政統計
報告フレームワーク	発生主義に基づく財務情報	
	資産、負債、収益、費用の情報	
	キャッシュ・フローの包括的信息	
財務報告の目的	説明責任目的 意思決定目的	財政政策の選択肢を分析し、策定し、財政政策に与える影響を評価すること
		経済への影響を評価すること
		全国的及び国際的な財政結果の比較を行うこと

第1章 CFWの役割及び権威

1. CFWの役割 (1.1)

本CFWは、発生主義会計を採用している公的部門の主体による一般目的財務報告の基礎を成す概念を定めるものである。IPSASBは、今後、IPSASやRPGを新たに策定する際、あるいは見直す際に、ここで定める概念に基づくことになる。

2. CFWの権威 (1.2~1.3)

CFWは、既存のIPSASやRPGを直ちに上書きするものではなく、当面の間は現行のIPSASやRPGが実務上は適用される。ただし、既存のIPSASやRPGが取り扱っていない財務報告上の論点については、本CFWをガイダンスとして適用可能である。

3. 一般目的財務報告書 (1.4~1.7)

GPFRとは、「特定の情報ニーズを満たす財務報告の作成を要求できない」³利用者の情報ニーズを満たすための財務報告書である。GPFRには、財務諸表だけでなく、財務諸表を補完・補足する情報が含まれる。

GPFRは、政府等の透明な財務報告の中心的な構成要素でもある。財務報告の「範囲（報告される取引、他の事象及び活動の境界）」は、利用者の情報ニーズ及び財務報告の目的によって決定される。

4. 概念フレームワークの適用可能性 (1.8)

CFWは、国及び地方自治体のGPFRに適用される。また、省庁、部局等の下部組織や国際機関にも適用される。

³ 「要求できる」利用者の要求に応じて作成される財務報告書は、「特別目的報告書」

第2章 一般目的財務報告の目的及び利用者

1. 財務報告の目的 (2.1~2.2)

公的部門の主体の財務報告の目的は、「説明責任目的」及び「意思決定目的」に向けて、GPF Rの利用者に有用な、主体に関する情報を提供することである。

IASB のCFW は、投資家等が意思決定を行うに際して有用な情報を提供すること、つまり「意思決定目的」に重点を置いているのに対して、IPSASB の概念フレームワークは、「意思決定目的」だけでなく「説明責任目的」にも同様の重みを置いている。公開草案には「意思決定目的」のみを主要な目的とすべきというコメントも寄せられたが、IPSASB は、一般目的財務報告の利用者は「説明責任目的」及び「意思決定目的」の双方に関する情報を求めるという見解である。

2. GPF Rの利用者 (2.3~2.6)

GPF R の主要な利用者は、「サービス受領者」と「資源提供者」、及びそれぞれの代表者である。国民は、政府等からサービスを受領し、政府等に納税等を通じて資源を提供する。したがって、国民は GPF R の主要な利用者である。国会、地方議会等の構成員も主要な利用者である。また、サービス受領者及び資源提供者は必ずしも市民に限らない。

いっぽうで、規制及び監視機関、監査機関等は、特別目的財務報告を要求できる立場にある。これらの主体は GPF R を有用と考える場合があるが、GPF R はそのような利用者の特定の情報ニーズに応えるものではない。

公開草案には「市民」や立法府を主要な利用者とするべき等の多様な意見が寄せられたが、①政府等の公的部門の主体は「サービス受領者」と「資源提供者」の双方に対して説明責任を負っていること、②GPF R がそれらの利用者の意思決定に有用な情報の提供と説明責任の解除のために重要な役割を果たしていることから、主要な利用者は、公開草案と同じく「サービス受領者」と「資源提供者」とであると定められた。

3. 説明責任と意思決定 (2.7~2.10)

政府や他の公的主体の主要な機能は国民及び他の適格居住者の厚生を向上又は維持するサービスを提供することにある。よってそれらの主体は「サービス受領者」や「資源提供者」に対して説明責任を負っている。説明責任を解除するためには、主体に委託された資源のマネジメント、法規遵守状況、主体のサービス提供実績、将来におけるサービス提供を継続する能力などに関する情報が必要となる。

「サービス受領者」や「資源提供者」は、意思決定のために情報を必要とする。ここでは例として「自発的」な資源提供者（貸付者、債権者、寄付者等）が資源を提供すべきかどうかを意思決定する場合と、「強制的」な資源提供者（納税者等）が選挙等を通じて間接的に意思決定を行う場合が示されている。

「説明責任目的」で提供される一般目的財務報告書は、「意思決定目的」にも役立つ場合がある。

4. サービス受領者及び資源提供者の情報ニーズ (2.11~2.13)

「サービス受領者」及び「資源提供者」は、「説明責任目的」及び「意思決定目的」で以下のような情報を必要とするとしている。両者の必要とする情報は多くの面で共通する。

- ① 報告期間における主体の業績
- ② 主体の流動性と支払能力
- ③ 主体のサービス提供及びその他事業の長期持続可能性、報告期間における主体の活動結果としての変化
- ④ 主体の活動やサービス提供に影響を及ぼす、人口の変化又は内外経済環境の変化等の環境変化への適応能力

5. GPFRにより提供される情報 (2.14~2.28)

IPSASB は、GPFR により提供される情報として、公的部門の①財政状態、財務業績及びキャッシュ・フローだけではなく、②予算への準拠性、及び資源の調達及び使用を支配する法令等への準拠性、③サービス提供の達成度、④将来の財務・非財務情報、⑤説明的情報などが必要であるとしている。

① 政府等の主体の「財政状態」に関する情報は、報告日における主体の資源、及び当該資源に関する権利を識別することを可能にする。「財務業績」に関する情報は、主体が資源を経済的に取得し、そのサービス提供目的達成のために効率的かつ効果的に使用したかどうかの評価に必要である。「キャッシュ・フロー」の情報は、財務業績並びに主体の流動性及び支払能力の評価に寄与する。「財政状態」「財務業績」「キャッシュ・フロー」の情報は、一般的に財務諸表に表示される。

② 収益、費用、キャッシュ・フロー及び損益の「実績」と「承認された予算」との評価にあたり、利用者を支援する情報を GPFR に含めることは、公的部門の主体が財政的な目的を満たしているかを判断するために重要である。また、資源の調達及び使用を支配する関連性のある法令又はその他の権限に対する準拠性の評価にあたっての情報も同様に重要である。

③ 政府等の公的部門の主体の一義的な目標は、必要なサービスを主権者に提供することである。「サービス提供の達成度」に関しては、定量的・財務的な達成実績の情報だけでなく、非財務の情報も、主体の事業の経済性、効率性、有効性の評価に資するインプットを提供する。IPSASB はこの報告に対応するために、RPG 第 3 号「サービス業績情報の報告」を開発し、2015 年 3 月に公表している。

④ 「将来の財務・非財務情報」は、将来のサービス提供及び財務上のコミットメン

トを満たす主体の能力を評価するために必要であるとされている。IPSASB はこの報告に対応するために、RPG 第 1 号「主体の財政の長期持続可能性報告」を開発し、2013 年 7 月に公表している。

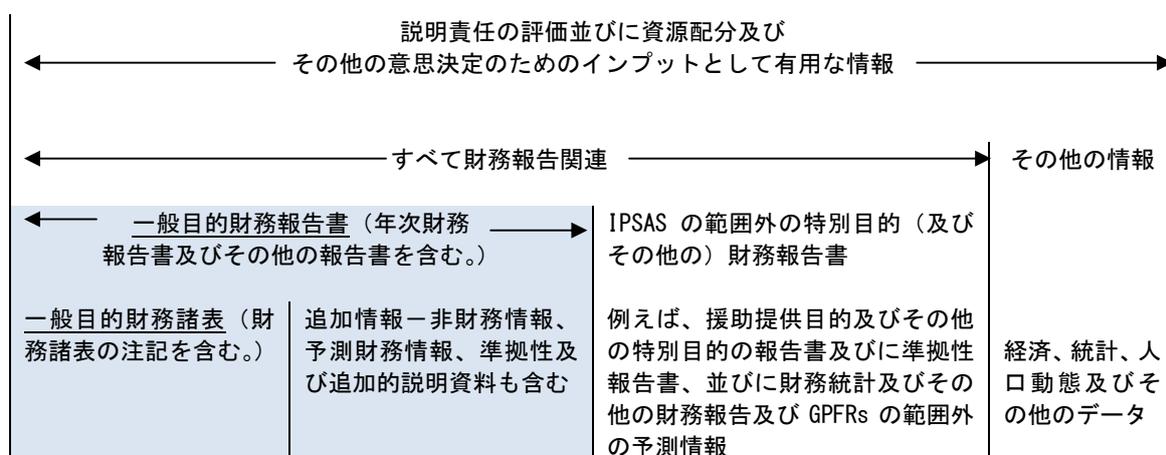
⑤ 「説明的情報」は、報告期間における財務業績又はサービス提供実績の基礎となる情報及び主体の将来の業績に関する期待についての基礎、あるいは将来業績に影響する事項についての情報であり、GPFR の注記、又は別箇の報告書において表示される場合がある。IPSASB はこの報告に対応するために、RPG 第 2 号「財務諸表の討議と分析」を開発し、2013 年 7 月に公表している。

	過去情報・現在情報	将来情報
財務情報	財務諸表 (IPSAS 第 1 号・第 2 号) 予算情報と準拠性報告 (IPSAS 第 24 号) 説明的情報 (RPG 第 2 号「財務諸表の討議と分析」)	予測財務・非財務情報 (RPG 第 1 号「主体の財政の長期持続可能性報告」)
非財務情報	サービス提供の達成度 (RPG 第 3 号「サービス業績情報の報告」)	

6. 財務諸表及び財務諸表を向上、補完及び補足する情報 (2. 29~2. 30)

「財務報告の範囲」は、GPFR に記載される取引、その他の事象及び活動の境界線を確立するものである。CFW は、利用者の情報ニーズに応じて、財務報告の範囲を財務諸表よりも拡大している。

IPSASB が想定する一般目的財務報告書の範囲を理解するためには、2008 年 9 月に公表されたコンサルテーション・ペーパーに記載されている次の図が参考になる。



公開草案は第 1 章に「財務報告の範囲 (Scope of Financial Reporting)」のセクションを設けていたが、この CFW 最終文書では第 2 章のこの部分に「財務報告の範囲」を記載

することにした。

また、公開草案には、財務報告の範囲を「財務諸表」に限るべき、とのコメントが寄せられたが、①政府等の公的主体の目的が利益追求ではなくサービスの提供であること、②政府等の公的主体の活動や意思決定が将来世代に影響すること、③政府等の公的主体が予算プロセスによる歳出規制や財務制限の範囲内で事業を行うこと、の3つの理由から IPSASB は財務諸表よりも包括的な財務報告の範囲を堅持することとした。

7. その他の情報源 (2.31)

ここでは、GPFR の枠外の有用な情報について説明している。例えば政府の公表する予算及び財務予測、中長期的な景気予測、地域の人口構成変動についての報告書などである。これらは意思決定目的に有用な情報であるが、GPFR の説明責任目的及び意思決定目的の双方を満たすことは難しいため枠外となる。

第3章 質的特性

1. 総論 (3.1~3.5)

GPFR に含まれる情報の「質的特性」とは、その情報を利用者に有用なものにし、財務報告の目的（意思決定・説明責任）の達成を支える属性である。

公的部門の主体の GPFR に含まれる情報の「質的特性」は、「目的適合性」、「忠実な表現」、「理解可能性」、「適時性」、「比較可能性」及び「検証可能性」の6つである。また、GPFR の一般的な制約条件は、「重要性」、「コスト対便益」及び「質的特性間の適切なバランス」の3つである。

公開草案には、財務諸表以外の GPFR に表示されるすべての情報が「質的特性」を満たす必要があるのか、とのコメントがあった。IPSASB はこの論点について、IPSAS や RPG において追加のガイダンスを含める必要があると認識するとともに、作成者による判断も必要になると考えている。

また、上記の「質的特性」以外の項目を「質的特性」に加えるべきであるとのコメントも寄せられた。具体的には「誠実性」、「真実かつ公正な概観」、「信憑性」、「明瞭性」、「規則性 (regularity)」である。IPSASB は「誠実性」、「真実かつ公正な概観」、「信憑性」、「明瞭性」はそれぞれ「質的特性」となるものではなく、CFW の定める各「質的特性」の適用の結果として生じるものであると判断した。また、「規則性」については CFW の文中にある「遵守 (compliance)」と同様の概念であり、「質的特性」としての追加は不要と判断された。

本表は、本 CFW、IPSAS 第1号「財務諸表の表示」及び IASB 概念フレームワークの、それぞれの「質的特性」の比較である。現行の IPSAS 第1号の「質的特性」は、改訂されるまでの間、引き続き有効である。

本 CFW	IPSAS 第1号	IASB 概念フレームワーク
目的適合性 Relevance (重要性は制約条件)	目的適合性 Relevance 重要性 Materiality	目的適合性 (基本) 重要性 (基本)
忠実な表現 Faithful Representation	信頼性 Reliability 忠実な表現 Faithful Representation 実質優先 Substance Over Form 中立性 Neutrality	忠実な表現 (基本)

	慎重性 Prudence 完全性 completeness	
理解可能性 Understandability	理解可能性 Understandability	理解可能性（補強）
適時性 Timeliness	(適時性は制約条件)	適時性（補強）
比較可能性 Comparability	比較可能性 Comparability	比較可能性（補強）
検証可能性 Verifiability	該当なし	検証可能性（補強）

2. 目的適合性 (3.6~3.9)

財務情報及び非財務情報は、財務報告の目的を達成する上で効果があるようであれば、「目的適合性」がある。当該情報が過去・現在の期待を確認できる価値、及び将来を予測するための価値を有している場合に、効果があるといえる。

3. 忠実な表現 (3.10~3.16)

財務情報が有用であるためには、情報はその意図する経済的な事象及びその他の事象を忠実に表現していなければならない。忠実な表現は、事象の描写が完全、中立的、重大な誤謬が存在しない場合に達成される。

IPSAS 第1号「財務諸表の表示」では「信頼性」が質的特性の1つとされている。公開草案には「信頼性」を継続使用すべきとのコメントも寄せられたが、これは「忠実な表現」と同様の意味であり、IPSASBはIASBのCFWと同様に「忠実な表現」を採用することとした。

また、「実質優先」と「慎重性」についても「質的特性」に加えるべき、とのコメントがあったが、IPSASBはいずれも「忠実な表現」の概念に包含されるものであると判断している。

4. 理解可能性 (3.17~3.18)

「理解可能性」は、利用者がその意味を理解可能にする情報の品質である。GPFRの利用者は、報告主体の活動及び事業環境に関する合理的な知識を有し、GPFRを読むとともに表示された情報のレビュー・分析を適度に行えると考えられている。また、一部の利用者にとって複雑すぎるという理由で情報を除いてはならない。

5. 適時性 (3.19~3.20)

「適時性」とは、情報が「説明責任目的」及び「意思決定目的」に有用な能力を失う

前に、利用者が情報を利用可能になることをいう。

6. 比較可能性 (3. 21~3. 25)

「比較可能性」は、利用者が2組の事象間の類似性と差異を識別することを可能にする、情報の特性である。公開草案には、「比較可能性」と「首尾一貫性」の関係について、比較可能性を重視するあまり、変えるべき会計方針を変えないような事態を想定してのコメントが寄せられた。この点について IPSASB は、IPSAS が特定の取引又は事象に関する会計基準や方針を持たない場合であっても、「比較可能性」の達成は、主体による会計基準や方針の変更を妨げないとしている。

7. 検証可能性 (3. 26~3. 31)

「検証可能性」は、GPFRR の情報が表示しようとしている経済現象又はその他の事象を忠実に表現していることを利用者に確信させるのに役立つ、情報の特性である。

公開草案には、GPFRR のうち財務諸表外の事項、特にサービス提供実績の検証可能性及び量的・質的な将来の財務・非財務情報の検証可能性についての関心が寄せられた。IPSASB は、これらの事項に関する検証可能性について、絶対的なものではなく、将来期間までを含めたすべての質的表現や説明を正確に検証可能とするものではないと説明している。

8. 質的特性の分類と適用順位 (BC3. 27~BC3. 28)

情報の「質的特性」については、2010年9月に改訂されたIASBのCFWでは、「目的適合性」と「忠実な表示」を「基本的な質的特性」とし、「比較可能性」、「検証可能性」、「適時性」及び「理解可能性」を「基本的な質的特性を補強する質的特性」として区分したのに対し、IPSASBのCFWでは、すべての「質的特性」は重要であり、特定の「質的特性」の相対的な重要性は専門的な判断事項であることから、特定の「質的特性」を基本的なものとし、他の「質的特性」を単に補強的なものとする区分は設けないこととされた。

9. GPFRRに含まれる情報の制約条件

①重要性 (3. 32~3. 34)

情報は、その脱漏又は誤表示により、主体の説明責任又は主体のGPFRRに基づいて利用者が行う意思決定に影響を与える場合には重要である。

IPSASBは、「重要性」は特定の主体の目的適合性に関する分類にのみ使用されるのではなく、より一般的な役割を有すると考えている。また、特定の会計方針、作成基礎及び特定の情報を区分表示するような情報が重要かどうかは、IPSASやRPGの策定時に判断されると考えている。

②コスト対便益 (3.35～3.40)

財務報告はコストを発生させる。財務報告の便益は、そうしたコストを正当化しなければならない。

公開草案には、主体は IPSAS の特定の要求事項のコストと便益の評価によって IPSAS から離脱するかどうかを判断してはならないことが明確でない、という批判が寄せられた。IPSASB は、強制力のある要求事項は CFW ではなく IPSAS において定められる事項であるため、そのような明確化は不要であると判断している。

③質的特性の間のバランス (3.41～3.42)

財務報告の目的を達成するために、質的特性の間のバランス又は妥協が必要になることがある。

第4章 報告主体

1. 公的部門の報告主体 (4.1~4.2)

公的部門の報告主体とは、GPFR を作成する主体のことであり、政府や公的部門の組織であり又は活動プログラムであることもある。公的部門の報告主体は複数の主体を含む場合があり、そのような報告主体は「グループ報告主体」と呼ばれる。

2. 報告主体の主要な特徴 (4.3~4.11)

公的部門の報告主体の重要な特徴は、以下の2点である。

- 公的部門の報告主体は、住民等 (constituent) から (又は住民等のために) 資源を受領する主体である。また、それらの住民等の便益のために (又は住民等のかわりに) 活動を請負う目的で資源を使用する主体である
- 「説明責任目的」又は「意思決定目的」に資する情報のために、主体の GPFR に依存する「サービス受領者」又は「資源提供者」が存在する。

政府は省庁や部局等の行政単位を通じて、設立され、運営される。政府はまた、主権者に対してサービスを提供する、又はサービスの提供を支援する、独立した法的地位又は運営上の自律性を有する信託、法定機関、政府系企業及びその他の主体を通じて運営される。国際的な公的機関及び地方自治体を含むその他の公的部門の組織も、独立した法的地位又は運営上の自律性を有する主体の活動を通じて一定の活動を実施し、当該活動から便益を受け、活動の結果生じる財務的な負担又は損失にさらされることがある。

多くの場合、「説明責任目的」又は「意思決定目的」に資する情報のために、GPFR に依存する「サービス受領者」又は「資源提供者」が存在するかどうか、は明確である。例えば国、州、地方の各政府レベル、及び国際的な公的組織においては GPFR の利用者は存在するだろう。それらの政府や組織は一般的にその住民等から (又は住民等のために) 相当の資源を集め、使用する能力を有するためである。

しかしながら必ずしも情報の利用者が明確ではない場合もあり得るため、そのような場合に該当する組織、活動、又はプログラムは報告主体として認められるべきか否か、また GPFR を作成するべきか否かは、専門家による判断を必要とするであろう。

政府及びその他の公的部門の主体は、個別の法人格を有する。しかし、個別の法人格を有しない公的組織、プログラム、活動もまた資源の受領と配分を行う場合があり、サービス提供目的を達成するため、又は政府方針を達成するために資産を取得・管理し、負債を負い、活動を実施する場合がある。「サービス受領者」又は「資源提供者」は、これらの組織、プログラム、活動の GPFR に依存する場合がある。したがって、公的部門の報告主体は、個別の法人格を有する主体だけでなく、個別の法人格を有さない組織、管理契約、プログラムなどである場合がある。

3. 法規制等 (BC4. 3~BC4. 4)

公開草案では、どのような公的部門の主体が報告主体又はグループ報告主体であるかは特定していなかった。GPFR を作成するべき公的部門の組織やプログラムは法規制等によって特定されるものであるとされていた。

公開草案には、法規制等によって特定された主体が GPFR を作成する場合があるとしても、CFW は報告主体に注目し、報告主体の概念の主要な特徴を定義し、報告主体が存在するかどうかを判断する際に検討されるべき原則や要素のガイドラインを提供すべきであるとのコメントが寄せられた。IPSASB はこれらの見解に同意し、報告主体の概念の説明に関する議論を再検討した。その結果、この CFW では第 4 章の冒頭で報告主体を定義するとともに、報告主体の主要な特徴を見出し付きで明記することとした。

4. 解釈と適用 (BC4. 5~BC4. 7)

公開草案には、公開草案で説明されている報告主体の特徴は、ある組織の特定の活動又はセグメントを、個別の報告主体として認識すべきであると解釈される可能性がある、とのコメントが寄せられた。そうであるならば、これらの組織内の活動やセグメントは、GPFR を IPSAS に従って個別に作成しなければならないことになる。

また、政府以外の公的組織、例えば公的機関に対して公開草案のガイダンスがどのように適用されるのかが不明確であるとのコメントも寄せられた。

IPSASB はこれらのコメントに対し、GPFR の作成にはコストを要することを解説した。また、「サービス受領者」及び「資源提供者」の存在を示す要素に関する追加のガイダンスを盛り込んだ。更に、これらの要素について、政府組織、政府機関、及び国際組織等の、様々な公的部門の組織、プログラム、活動を報告主体として識別することへの適用可能性について記載した。

5. グループ報告主体 (BC4. 8~BC4. 10)

公開草案は、主体や活動が公的なグループ報告主体に含まれることを正当化する状況を概説していた。公開草案に対しては、多くの賛同意見とともに、特定の状況における基準の潜在的な解釈及び適用についてコメントが寄せられた。

そのなかには、CFW は、IPSAS が取り扱わない事項（銀行救済による収入や PPP の取扱い、第三セクターとの境界線等）について、追加の適用ガイダンスを提供すべきであるという意見があった。また、回答の多くはグループ報告主体に含める要件は、概念フレームワークではなく、IPSAS でより適切に記述し解決されるべきであるとの見解であった。

IPSASB はこれらの意見に従い、公的部門の報告主体の認識の基礎となる原則（単独の公的部門の主体か主体のグループなのか）に注目して、報告主体とグループ報告主体

に関する議論を再構成した。その結果、グループ報告主体についての公開草案の記述は本 CFW では本文から「結論の根拠」に移動された。また、グループ報告主体に含める要件は、CFW ではなく、基準レベルで設定されることとされた。

第5章 財務諸表における構成要素

1. 本章の目的 (5.1)

本章は、財務諸表に使用される「構成要素」を定義し、詳述する。

2. 構成要素及びその重要性 (5.2～5.4)

財務諸表の構成要素とは、取引その他の事象を共通の経済的特徴を有する大まかな種類に分類したものである。構成要素は、財務諸表を構築する基盤となる。

財務諸表により主体の財務業績及び財政状態の評価に役立つ情報が提供されるためには、本章で定義する構成要素では捉えきれない他の経済事象の認識が必要となることがあるため、構成要素の定義を満たさない「その他の資源」又「その他の債務」の認識を、IPSASは要求又は容認することができる。

3. 構成要素の定義 (5.5、5.6、5.14、5.29、5.30、5.33、5.34)

本章では、6つの構成要素を定義している。

資産	主体が過去の事象の結果として現在支配する資源
負債	過去の事象の結果として生じる資源のアウトフローに対する主体の現在の債務
収益	所有者による拠出から生じる増加を除いた、主体の正味財政状態の増加
費用	所有者への分配から生じる減少を除いた、主体の正味財政状態の減少
所有者による拠出	所有者としての地位にある外部当事者により拠出される、主体への資源のインフローをいい、主体の正味財政状態に対する持分を設定又は増加させる
所有者に対する分配	所有者としての地位にある外部当事者に分配される、主体からの資源のアウトフローをいい、主体の正味財政状態に対する持分を返還又は減少させる

4. 構成要素とは何かについての議論の経緯 (BC5.37～BC5.56)

CFWを開発する過程で、構成要素についての議論には多くの時間が費やされた。

① コンサルテーション・ペーパー (CP) における提案

CPでは、財務業績に関する2つのアプローチを提案していた。

- 資産負債アプローチ：財務業績を主体の資源・債務の正味増減として測定
- 費用収益アプローチ：財務業績を収益・費用の結果として測定

CPは、上記の2つのアプローチのいずれが望ましいかを問いかけるとともに、「繰延インフロー」及び「繰延アウトフロー」を財政状態計算書上に識別すべきかどうかを問いかけた。

② CPに寄せられたコメント

CPに寄せられたコメントの意見は割れており、結論を得るのには十分ではなかった。資産負債アプローチの支持者が、わずかに多数派を占めた。しかし、一方で資産負債アプローチの支持者の多くが、費用収益アプローチ的「繰延項目」を財政状態計算書で識別することを支持していた。

③ 公開草案における提案

公開草案では、CPに寄せられたコメントに対応するため、「繰延インフロー」及び「繰延アウトフロー」を構成要素として定義していた。

繰延インフロー	特定の将来の報告期間において使用するために主体に提供されるサービス提供能力又は経済的便益のインフローであり、非交換取引から生じ純資産を増加させるもの
繰延アウトフロー	特定の将来の報告期間において使用するために他の主体又は関係者に提供されるサービス提供能力又は経済的便益のアウトフローであり、非交換取引から生じ純資産を減少させるもの

前者の例として、主体に交付された複数年度の補助金であって、交付者によって複数年度の将来の報告期間の業務活動に使用するよう条件が付けられている場合が挙げられていた。

④ 公開草案に寄せられたコメント

公開草案に寄せられたコメントの多くは、「繰延インフロー」及び「繰延アウトフロー」を構成要素として定義することに反対であった。一方で、多くの回答者は特定の報告期間に関係するフローの情報には価値があると考えていた。

⑤ 公開草案から最終文書に至る議論

公開草案の繰延フローに対する反対意見等を参考に、構成要素の導出法について5つのオプションを比較検討した結果、「財務報告の目的を満たすために、構成要素の定義を満たさない特別の経済事象については財務諸表に認識されうることを容認する」こととした。この結果、「その他の資源」及び「その他の債務」を認識する可能性があるという結論に至っている。

5. 資産に関する論点 (5.6~5.13)

資産とは、主体が「過去の事象」の結果として現在「支配」する「資源」である。

① 過去の事象

主体が現在支配する資源は、過去の取引その他の事象から生じるものでなければならない。この点については、過去の原因事象は不要という意見もあった（報告

日時点で資源に対する権利が存在するかどうかに着目すればよいという考え)が、公的部門のプログラム及び活動は複雑な性質を有しており、資源に対する支配が生じる時点が複数存在する可能性があるため、過去の事象は資産の不可欠な特徴である。

② 支配

主体は、資源に対する支配を有していなければならない。支配の存在により、資産と特定の主体の関連性が明確になるためである。

支配の存在を示す指標として、ここでは「法的所有権」「資源へのアクセス、又は資源へのアクセスを拒否若しくは制限する能力」「主体の目的達成に向けて資源が確実に使用されるようにする手段」「サービス提供能力に対する強制可能な権利又は資源から生じる経済的便益を創出する能力の存在」の4つが挙げられている。

なお、CPの段階では、資産の使用法を指図する力である「支配」ではなく、主体は資産の所有権がもたらすリスクと経済価値に対して権利又はアクセスを有することに注目する「経済的所有権アプローチ」も示されていたが、主観的かつ複雑であるとして採用されなかった。

③ 資源

資源とは、サービス提供能力又は経済的便益を創出する能力を伴う項目である。

サービス提供能力とは、主体の目的の達成に寄与するサービスを提供する能力をいう。経済的便益とは、キャッシュ・インフロー、又はキャッシュ・アウトフローの減少をいう。

6. 負債に関する論点 (5.14~5.26)

負債とは、「過去の事象」の結果として生じる「資源のアウトフロー」に対する主体の「現在の債務」である。

① 過去の事象

過去の事象であることは、資産と同様の理由で、負債にとっても不可欠である。

② 資源のアウトフロー

負債は、決済を必要とする、主体からの資源のアウトフローを伴わなければならない。

③ 現在の債務

現在の債務とは、法的に拘束力を有する債務、又は法的ではないが拘束力を有する債務をいう。ここで主体は、当該債務を回避するための現実的な選択肢をほとんど、又は全く持たない。

7. 正味財政状態、その他の資源及びその他の債務 (5.27)

正味財政状態 = (資産 + その他の資源) - (負債 + その他の債務) である。

従来 IPSAS で使用されてきた、「資産」と「負債」の差額である「純資産」の概念は、「正味財政状態」との混乱を防ぐために定義していない。

また、正味財政状態は「残余金額」「残余持分」「所有持分」のいずれになるのかを検討した結果、「残余金額」を採用しており、単なる差額概念としている。サービス受領者及び資源提供者が主体に対する「持分」を（実際は有していないのに）有しているという誤解を防ぐためである。ただし、実際に所有者が持分を有する場合もある。

8. 収益及び費用 (5.29~5.32)

収益及び費用を総額と純額のいずれで表示するかが論点となったが、これは CFW ではなく基準のレベルで定めるものとされた。

収益と余剰の差額は、主体の当期余剰又は欠損になる。当期余剰又は欠損は、構成要素としては定義しない。また、余剰又は欠損については将来的に検討すべき課題として整理し、CFW には解釈についてのガイダンスを設けていない。

9. 所有者による拠出及び所有者に対する分配 (5.33~5.37)

所有者による拠出と所有者による分配は、収益及び費用とは区別しなければならない。

第 6 章 財務諸表における認識

1. 認識規準と開示との関係 (6.1~6.4)

本章は、構成要素が財務諸表に認識されるために、満たさねばならない規準を識別する。認識とは、①構成要素の定義を満たし、②質的特性を充足し、③GPRF に含まれる情報に課せられる制約条件を考慮する方法で測定される項目を、④適切な財務諸表の本体に表示される金額に組み込み、計上する「プロセス」である。

認識は、構成要素の存在の不確実性の評価、及び測定に関する不確実性の評価を伴う。

2. 構成要素の定義 (6.5~6.6)

項目が構成要素として認識されるためには、第 5 章の構成要素のどれか 1 つの定義を満たさなければならない。

認識規準は、第 5 章の構成要素の定義には組み込まず、別途規定している。

3. 測定に関する不確実性 (6.7~6.8)

項目を財務諸表で認識するためには、貨幣価値を当該項目に付すことが必要であるが、その金額の測定に関して不確実性が生じることがある。(見積りを使用する場合等)

4. 開示及び認識 (6.9)

構成要素の定義及び認識規準を満たす項目が認識されていない場合、会計方針の開示や注記をもって、認識の代わりにすることはできない。しかし、構成要素の特性の全てではないが多くを満たす項目（偶発事象等）については、開示（＝注記）によって情報を提供できる。

5. 認識の中止 (6.10)

認識の中止も、ある項目を財務諸表から削除することを正当化する変化の有無を評価し、該当する場合には削除する「プロセス」である。

以 上